

0-799081

На правах рукописи



МЕДВЕДЕВ Владимир Сергеевич

**РАЗВИТИЕ УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В
УПРАВЛЕНИИ МАТЕРИАЛЬНЫМИ АКТИВАМИ
ОРГАНИЗАЦИЙ ГАЗОВОЙ ОТРАСЛИ**

Специальности: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

**Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Йошкар-Ола - 2012

Диссертация выполнена в ГБОУ ВПО "Сургутский государственный университет Ханты-Мансийского автономного округа – Югры"

Научный руководитель - доктор экономических наук, доцент
Каратаев Алексей Сергеевич

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Васильчук Ольга Ивановна
(заведующая кафедрой "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" ФГБОУ ВПО "Поволжский государственный университет сервиса")

кандидат экономических наук
Исаев Александр Аркадьевич
(заместитель главного бухгалтера ОАО "Марийский целлюлозно-бумажный комбинат")

Ведущая организация - ФГБОУ ВПО "Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс (Орел ГТУ)"

Защита состоится 5 октября 2012 года в 10⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ФГБОУ ВПО "Поволжский государственный технологический университет" по адресу: Йошкар-Ола, Панфилова, 17, ФГБОУ ВПО "Поволжский государственный технологический университет", корпус 3, ауд. 433.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВПО "Поволжский государственный технологический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ВАК Министерства образования и науки РФ <http://www.vak2.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГБОУ ВПО "Поволжский государственный технологический университет" [http:// www.volgatech.net](http://www.volgatech.net).

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000809769

Автореферат разослан 5 сентября 2012 года.

Ученый секретарь диссертационного совета, канд. экон. наук, доцент

Л.Я.Яковлева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В условиях мировой конкуренции организаций нефтегазового сектора усиливается значимость управления в их вертикально-интегрированных структурах. Каждый участок управления является важным, поскольку генерирование информации происходит благодаря всем службам и подразделениям компаний, предприятиям, входящим в группы, их филиалам. Материальные ресурсы, которыми обладают газодобывающие и перерабатывающие компании, имеют существенный удельный вес, состоят из дорогостоящего оборудования скважин, трубопроводов и других материальных активов. Большие затраты приходятся на обслуживание материально-технической базы предприятий. В этой связи информация по формированию и использованию материальных активов является важнейшей для принятия управленческих решений. Поэтому организация учета и контроль материальных активов рассматриваются в диссертации с позиции их возможного развития и совершенствования.

Специфика современного этапа развития экономики связана с необходимостью четкого соотношения текущего состояния производства и его перспектив. Стратегические ориентиры предприятий добывающих, транспортирующих и перерабатывающих газ и другие углеводороды рассматриваются государством в качестве приоритетных задач развития экономики в этом секторе. Выход на зарубежных потребителей, освоение новых рынков, повышение уровня добываемых ресурсов и реализуемой продукции, эффективность эксплуатации действующих скважин, их обслуживание и модернизация и другие задачи определяют содержание учетно-аналитической информации, необходимой для управления материальными активами.

Сложно организованные и вертикально-интегрированные компании газовой отрасли подвержены внешнему контролю и осуществляют внутренний контроль деятельности всех своих структур. Системы внутреннего контроля, организованные по собственному усмотрению компаний не всегда используют при проверках информацию об отдельных специфических участках деятельности, связанных с использованием основных и оборотных материальных активов, например, ликвидируемые и консервируемые объекты, которые на протяжении ряда лет могут числиться за балансом предприятий. Это требует обеспечения сохранности объектов до периода их ликвидации либо расконсервации. Эти и другие специальные вопросы, относящиеся к сфере управления материальными активами организаций газовой отрасли не обеспечены в настоящее время нормативно-методическими разработками, что подчеркивает необходимость изуче-

ния и научного обоснования вопросов внутреннего контроля. В этой связи тема исследования рассматривается как актуальная и значимая для практики.

Степень изученности проблемы. Вопросы развития крупных компаний, обеспечения их систем управления учетно-аналитической информацией и организацией внутреннего контроля на протяжении многих лет привлекают внимание отечественных и зарубежных исследователей. Информационное обеспечение, основу которого составляет учет, контроль и отчетность, рассматривали в своих работах: Бакаев А.С., Безруких П.С., Васильчук О.И., Вахрушина М.А., Гетьман В.Г., Ефимова О.В., Ивашкевич В.Б., Ковалев В.В., Мельник М.В., Мизиковский Е.А., Миронова О.А., Кутер М.И., Курочкина И.П., Никифорова Е.В., Новодворский Е.А., Палий В.Ф., Петрова В.И., Попова Л.В., Соколов Я.В., Суглобов А.Е., Ткач В.И., Хорин А.Н., Чернов В.А., Шеремет А.Д., Шилова Л.Ф., Шнейдман Л.З. и многие другие российские ученые.

В зарубежной литературе разнообразные теоретические и практические аспекты бухгалтерского, управленческого учета, контроля и отчетности нашли свое отражение в работах: А. Апчерча, Л. Берстайна, Дж. Ван Хорна, Б. Нидлза, Т. Скоуна и других.

Проблемы внутреннего контроля, их развитие на основе систем бухгалтерского, управленческого, налогового учета и отчетности раскрывали в своих работах российские ученые М.А. Азарская, Н.Т. Белуха, Ю.А. Данилевский, В.А. Ерофеева, Г.Е. Каратаева, А.Н. Кизилов, Л.М. Крамаровский, А.В. Крикунов, Н.Т. Лабынцев, М.В. Мельник, Л.Н. Растамханова, Т.М. Садыкова, А.М. Сонин, Л.В. Сотникова, А.А. Ситнов и многие другие.

Однако, несмотря на большой интерес к исследованию проблем учета, формированию достоверной информации о деятельности крупных организаций, в том числе организаций газового сектора экономики, комплексный подход к организации учета и внутреннего контроля в управлении материальными активами таких организаций в отечественной науке до настоящего времени недостаточно изучен.

Актуальность и недостаточная изученность проблемы определили цель и задачи исследования.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является решение важной научной задачи развития учета и внутреннего контроля для более эффективного управления материальными активами организаций газовой отрасли.

Для достижения поставленной цели в работе определены следующие задачи:

- выделить проблемы управления материальными активами и обосновать их влияние на деятельность организаций газовой отрасли; уточнить классификацию материальных активов как объектов учета и внутреннего контроля;
- раскрыть содержание учетной политики и ее разделов, обеспечивающих формирование и документальное оформление операций с материальными акти-

вами в соответствии с отечественными и международными стандартами учета и отчетности;

- определить критерии формирования учетно-аналитической информации и порядок ее раскрытия во внутренней отчетности о специфических объектах материальных активов организаций газовой отрасли;

- разработать методические рекомендации, направленные на повышение информативности управленческих решений и развитие инструментария учета основных материальных активов и затрат на их эксплуатацию;

- выделить организационные особенности учета и разработать комплексную методику учета материально-технических ресурсов организаций газовой отрасли;

- обосновать направления развития внутреннего контроля основных и оборотных материальных активов, дать рекомендации по его организации;

- разработать комплексную методику внутреннего контроля материальных активов, основанную на процессном подходе.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках обозначенных в паспорте специальностей ВАК 08.00.12 – "Бухгалтерский учет, статистика" в части пунктов: 1.3 "Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета"; 1.7 "Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей", 3.2 "Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии".

Объектом исследования явились теоретические и методологические вопросы учета и внутреннего контроля организаций, стандарты учета и отчетности, нормативно-правовое обеспечение деятельности организаций газовой отрасли, зарубежный и отечественный опыт учета и контроля материальных активов и затрат на их эксплуатацию.

Предметом исследования является инструментарий формирования учетно-аналитического обеспечения управления материальными активами, методов и процедур их контроля.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Основой исследования послужили труды российских и зарубежных ученых в области экономической теории, бухгалтерского учета и отчетности, контроля, международных стандарты финансовой отчетности.

Информационная база исследования. В процессе исследования использовались статистические и отчетные данные групп предприятий газовой отрасли, их структурных подразделений, осуществляющих свою деятельность в сфере добычи, переработки и транспортировки газа и других углеводородов, а также внутренние стандарты, регламенты деятельности и осуществление работ, учетная политика, внутренняя и внешняя отчетность, материалы о деятельности служб внутреннего контроля.

Научная новизна исследования состоит в решении важной проблемы, заключающейся в научном обосновании и разработке направлений и инструмен-

тария развития бухгалтерского учета и внутреннего контроля для более эффективного управления материальными активами организаций газовой отрасли

В работе получены и выносятся на защиту следующие результаты, характеризующиеся научной новизной и практической значимостью:

- выделены проблемы управления материальными активами организаций газовой отрасли, что позволило обосновать содержание основных и оборотных материальных активов как объектов бухгалтерского учета, уточнить их классификацию;

- раскрыто содержание учетной политики и разработан ее фрагмент, обеспечивающий формирование и документальное оформление операций с материальными активами в соответствии с отечественными и международными стандартами учета и отчетности;

- определены критерии формирования учетно-аналитической информации для специфических объектов основных материальных активов организаций газовой отрасли: ликвидируемых скважин и объектов, подлежащих консервации (расконсервации); определено содержание информации об этих объектах для раскрытия ее в отчетности;

- разработаны методические рекомендации, направленные на повышение информативности управленческих решений и развитие инструментария учета основных материальных активов и затрат на их эксплуатацию в процессе восстановления, модернизации, капитального и текущего ремонта;

- проанализированы организационные особенности и усовершенствована методика учета материально-технических ресурсов организаций газовой отрасли;

- обоснованы направления развития внутреннего контроля основных и оборотных материальных активов, связанные с применением бизнес-процессного и риск-ориентированного подходов;

- разработана комплексная методика внутреннего контроля материальных активов, основанная на процессном подходе.

Теоретическое значение проведенного исследования состоит в развитии теоретических основ и методических подходов к развитию учета и внутреннего контроля материальных активов крупных организаций. Предлагаемые автором методические рекомендации по организации бухгалтерского аналитического учета, внутренней отчетности, методов и процедур внутреннего контроля материальных основных и оборотных активов способствуют повышению информативности управленческих решений организаций приоритетных отраслей экономики.

Практическая значимость полученных результатов проведенного исследования определяется возможностью их широкого применения для дальнейшего развития теоретико-методического инструментария, обеспечивающего принятие эффективных решений по управлению материальными активами организаций газовой отрасли.

Самостоятельное практическое значение имеют:

- учетная политика в части формирования и документального оформления операций с материальными активами в соответствии с отечественными и международными стандартами учета и отчетности;

- методика учета материально-технических ресурсов;

- комплексная методика внутреннего контроля материальных активов.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения работы докладывались и получили положительную оценку на международной научной конференции "Интеграция бухгалтерского учета с экономическими науками" в городе Йошкар-Оле (2009 год), межвузовских научных конференциях в городах Сургуте (2009 году) и Йошкар-Оле (2010, 2011 годах).

Результаты исследования нашли практическое применение в структурных подразделениях и дочерних компаниях группы "Газпром". Научные разработки и методики используются в учебном процессе Сургутского государственного университета для методического обеспечения занятий по дисциплинам: "Бухгалтерский (финансовый) учет", "Ревизия и контроль", читаемым студентам экономических специальностей.

Публикация результатов исследования. По теме диссертационного исследования опубликовано 6 работ общим объемом 3,4 п.л., из них 2 статьи в изданиях, рекомендованных ВАК.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографии, иллюстрирована таблицами, рисунками и приложениями, имеет следующее содержание:

Введение

1. Учетно-аналитическое обеспечение управление материальными активами организаций газовой отрасли

1.1. Роль материальных активов в деятельности организаций газовой отрасли

1.2. Учетная политика и принципы учета материальных активов

1.3. Формирование учетно-аналитической информации по специфическим объектам материальных активов

2. Методические особенности и инструментарий учета основных и оборотных материальных активов

2.1. Учет основных материальных активов и затрат по их эксплуатации

2.2. Организация учета оборотных материальных активов

3. Организация и методика внутреннего контроля материальных активов организаций, осуществляющих добычу, транспортировку и переработку газа

3.1. Внутренний контроль, его организационные и методические особенности в управлении материальными активами организаций

3.2. Комплексная методика внутреннего контроля материальных активов, основанная на процессном подходе

Заключение

Литература

Список приложений

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. В диссертации выделены проблемы управления материальными активами организаций газовой отрасли, что позволило обосновать содержание основных и оборотных материальных активов как объектов бухгалтерского учета, уточнить их классификацию.

Проблемы развития управления материальными активами организаций газовой отрасли экономики связаны с масштабностью деятельности, дороговизной материально-технической базой, использование которой осуществляется в целом ряде регионов России. В официальной отчетности группы компаний "Газпром" отмечено, что она располагает уникальными сырьевыми ресурсами, сосредоточенными преимущественно на территории России: доля запасов природного газа группы в мировых запасах составляет 18%, в российских – 70%*. По объемам добычи на долю группы предприятий "Газпром" приходится 15% мировой добычи, что вывело ее в лидеры среди нефтегазовых компаний мира. В 2011 году группой предприятий добыто 513,2 млрд. куб. м. газа. Стратегией развития группы предприятий до 2020 года предусмотрено дальнейшее расширение генерирующих мощностей.

Дочерние предприятия Группы, как самостоятельные юридические лица, имеют зарегистрированный статус, как правило, в виде общества с ограниченной ответственностью. Многие общества имеют филиалы, что говорит о достаточно сложной структуре управления, свойственной горизонтально-интегрированным компаниям. Исследуемая организация ООО "Газпром переработка" представляет собой мощный перерабатывающий комплекс в России, в состав которого входит три предприятия, перерабатывающих углеводородное сырье. ООО "Газпром переработка" является дочерним обществом ОАО "Газпром" со 100% его участием в уставном капитале. Филиалы ООО "Газпром переработка" расположены в трех субъектах Российской Федерации: Ямало-Ненецком АО, Ханты-Мансийском АО – Югра и Республике Коми.

Для достижения стратегических показателей деятельности предприятиями группы осуществляются задачи сохранения, бережливого использования, благоприятного влияния на окружающую среду, которые компания рассматривает в отношении всех своих активов. Большую часть информации о состоянии, моральном и физическом износе основных активов, о стоимости используемых материальных оборотных активов, содержат бухгалтерский, управленческий, налоговый виды учета, внутренняя и внешняя отчетность. Т.е. вопросы учетно-аналитического обеспечения и контроля материальных основных и оборотных активов лежат в плоскости управления ими с целью эффективного и рационального использования.

В диссертации проанализированы теоретико-исторические основы классификации основного имущества немецких балансоведов П. Герстнера, З. Пухельта, Г. Штауба, на основе которых обосновано выделение основных групп в со-

* По данным www.gazprom.ru

стве материальных активов (имущества): основные материальные активы и оборотные материальные активы. Для исследуемых организаций определен их классификационный состав по функциональной роли и с позиции выделения отдельных видов активов как объектов бухгалтерского учета (рис. 1).



Рис. 1. Классификация материальных активов, принятых для организации бухгалтерского учета

Большую значимость для управления материальными активами имеет нормативно-правовая база, содержащая документы, регламентирующие порядок учета основных средств и материально-технических ресурсов, используемых в обороте, т.е. в процессе реализации основных видов деятельности.

2. Раскрыто содержание учетной политики и разработан ее фрагмент, обеспечивающий формирование и документальное оформление операций с материальными активами в соответствии с отечественными и международными стандартами учета и отчетности.

Отраслевые особенности и сложное организационное управление производством исследуемых предприятий группы требует учетно-аналитического обеспечения, основой формирования которого является учетная политика.

Для разработки учетной политики организации необходима определенная логика построения ее от цели до практического применения:

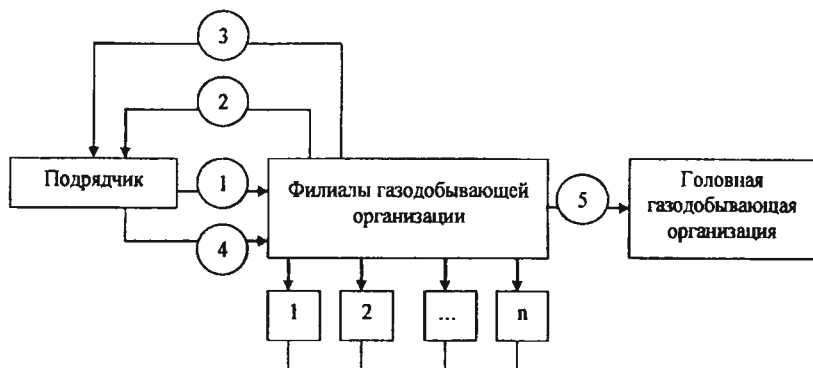
цель учетной политики → задачи учетной политики → содержание учетной политики → принципы формирования учетной политики → интерпретация норм и положений стандартов по бухгалтерскому учету → практическая реализация и контроль исполнения учетной политики → корректировка учетной политики на планируемый период

Каждый элемент логической цепочки охарактеризован в работе применительно к исследуемым предприятиям группы, осуществляющей свою деятельность в газовой отрасли.

Ориентированность предприятий на стратегию развития компании требует от учетно-аналитической информации и показателей отчетности по основным видам деятельности (сегментам) эффективной организации. Для такой организации должны быть использованы действующие регламенты проведения работ, внутренние стандарты компании, позволяющие определить уровень аналитичности отражаемых в системе счетов затрат, связанных с техническим обслуживанием и ремонтом объектов основных средств; с организацией работ по капитальному строительству и реконструкции (модернизации) объектов; учетом вовлеченных в процесс строительства материально-технических ресурсов; и т.д.

Отдельными регламентами учетной политики могут быть обеспечены работы, осуществляемые в рамках крупных инвестиционных программ. Такие регламенты включают специальные разделы, содержание которых позволяет принимать правильные решения по организации аналитического учета.

Для каждого вида деятельности предприятия, осуществляющего добычу, хранение, переработку и транспортировку газа требуется разработка схем документального оформления. Общая схема документального оформления работ по капитальному строительству, осуществляемому в рамках инвестиционных проектов разработана автором и может быть принята в качестве основы для локальных схем документального оформления (рис. 2).



Документальное обеспечение учета проводимых работ в филиале:

- ведение накопительного учета по сметам, проверка и визирирование журнала учета выполненных работ КС-6а;
- ведение накопительного учета выполненных непредвиденных работ;
- составление перечня смонтированного в отчетном периоде оборудования (с разбивкой по объектам строительства), монтаж которого отражен в актах приемки выполненных работ КС-2;
- проверка сумм СМР в представленных от подрядчика: расчетах стоимости прочих затрат; расчетах стоимости выполненных работ; справках о стоимости выполненных работ и затрат; актах о приемке выполненных работ;
- составление сводных заявок на оплату выполненных работ и оказанных услуг и заявок на оплату для информации и контроля в головную организацию;
- ведение накопительного учета СМР в разрезе сводного сметного расчета;
- ведение накопительного учета прочих затрат подрядчика;
- ведение накопительного учета капитальных вложений;
- оприходование головной организацией полученных в результате демонтажа при реконструкции (модернизации) объектов основных средств – принадлежащих на праве собственности головной организации; и т.д.

- 1 – направление подрядчику в филиал газодобывающей организации (заказчика) акта приемки выполненных работ по унифицированной форме КС-2 и двух экземпляров журнала учета выполненных работ по унифицированной форме КС-6а;
- 2 – приемка филиалами физических объемов выполненных работ;
- 3 – подписание справки о стоимости выполненных работ и затрат формы КС-3;
- 4 – направления подрядчиком счетов-фактур на выполненные работы, оформленных в течение пяти дней со дня подписания справки формы КС-3;
- 5 – передача объектов основных средств на баланс головной организации (на основании откорректированного Перечня инвентарных объектов) с разбивкой стоимости по инвентарным объектам.

Рис. 2. Схема документального оформления выполненных объемов работ по капитальному строительству, осуществляемому в рамках инвестиционных проектов

В диссертации выполнен сравнительный анализ особенностей учета долгосрочных материальных активов и оборотных материальных активов по международным стандартам финансовой отчетности и российским стандартам – ПБУ, охарактеризованы принципы организации учета, что легло в основу разработки фрагмента учетной политики для учета и отражения в отчетности материальных активов исследуемых предприятий газовой отрасли.

3. Определены критерии формирования учетно-аналитической информации для специфических объектов основных материальных активов организаций газовой отрасли: ликвидируемых скважин и объектов, подлежащих консервации (расконсервации); определено содержание информации об этих объектах для раскрытия ее в отчетности.

К специфическим объектам основных материальных активов исследуемых предприятий относятся ликвидированные скважины и законсервированные (расконсервированные) объекты основных средств. При разработке учетной политики и схемы организации учета предприятия группы ориентируются на регламенты (внутренние стандарты), касающиеся выделенных специфических объектов.

В работе дана классификационная характеристика объектов, сгруппированных в четыре категории:

- скважины, выполнившие свое назначение;
- скважины или часть их ствола, ликвидируемые по геологическим причинам;
- скважины или часть их ствола, ликвидируемые по техническим причинам (аварийные), в том числе скважины, где прекращены строительство, работы по капитальному ремонту или эксплуатация вследствие аварий, инцидентов и осложнений, ликвидировать которые существующими методами невозможно или экономически нецелесообразно;
- скважины, ликвидируемые по технологическим, экологическим и другим причинам.

Каждая из охарактеризованных групп скважин рассмотрена в качестве объектов забалансового учета. Определено содержание информации, необходимой для принятия на учет и снятия с учета ликвидированных объектов в рамках общего документального оформления процесса ликвидации и консервации (рис. 3). Отмечено при этом, что для учета ликвидированных скважин, находящихся на лицензионных участках исследуемых предприятий важно ориентироваться на нормы специальных нормативно-правовых документов:

- Правил охраны недр;
- Инструкции о порядке ликвидации, консервации скважин и оборудования, их устьев и стволов;
- Методикой планирования и учета расходов на освоение природных ресурсов, утвержденной для предприятий Группы.

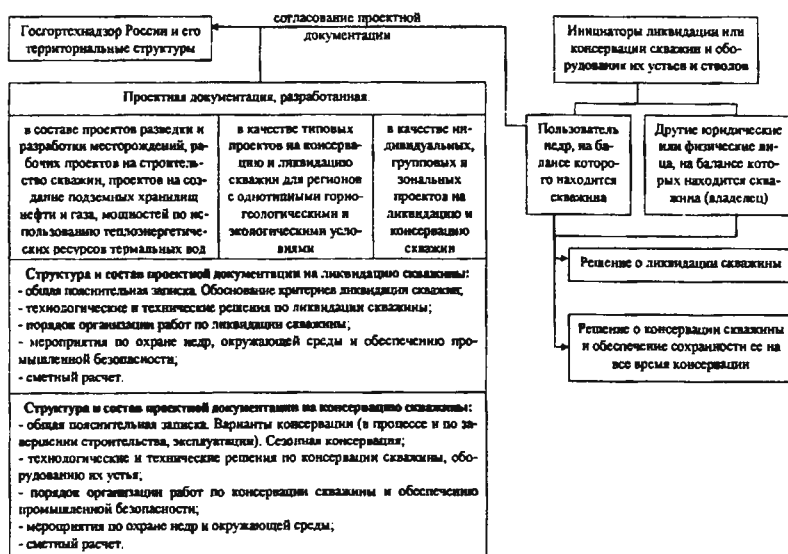


Рис. 3. Порядок ликвидации и консервации скважин

В работе даны рекомендации по учету и контролю затрат на консервацию и расконсервацию объектов, включающие содержание затрат по локальным сметам консервации (расконсервации), определению нормативов управленческих расходов, нормы сметной прибыли. Предложено формировать накопительные реестры на основе Актов о переводе объектов основных средств на консервацию, для чего разработан формат реестра, позволяющего обобщать затраты на консервацию по месяца, кварталам и т.д. Предложено составлять такие реестры по каждому основному виду деятельности предприятия:

- добыча газа технологическими объектами, подлежащими консервации;
- транспортировка газа и жидких углеводородов технологическими объектами, подлежащими консервации;
- подземное хранение газа технологическими объектами, подлежащими консервации;
- переработка газа и жидких углеводородов технологическими объектами, подлежащими консервации.

4. Разработаны методические рекомендации, направленные на повышение информативности управленческих решений и развитие инструментария учета основных материальных активов и затрат на их эксплуатацию в процессе восстановления, модернизации, капитального и текущего ремонта.

Исследуемые предприятия группы несут затраты, связанные с приобретением, перемещением, выбытием основных материальных активов, их износом, реконструкцией, модернизацией и капитальным ремонтом. Большая часть работ осуществляется за счет собственных средств. Финансирование и затраты чаще всего связаны с выполнением инвестиционных программ головной организации Группы. Использование собственных средств требует жесткого контроля со стороны менеджеров компании и рациональной организации учета, показатели которого являются информационной основой для проведения работ и процедур контроля за эффективным использованием основных материальных активов.

Уточнен методический инструментарий учета таких работ, как техническое обслуживание и ремонт объектов (ТОиР), которые являются специфическими и требуют: формирование прогнозных данных по затратам на выполнение ТОиР; формирование проекта плана затрат на выполнение ТОиР, в том числе: а) формирование проекта плана затрат на выполнение капитального и текущего ремонтов; б) формирование проекта плана затрат на выполнение технического обслуживания; формирование уточненных планов затрат на ТОиР; размещение заявок на поставку материально-технических ресурсов для выполнения ТОиР; реализация планов ТОиР по номенклатуре; реализация планов ТОиР по прямым договорам подряда; корректировка лимитов затрат на выполнение работ по ТОиР; организация проектно-изыскательских работ.

Рассмотрено формирование бюджетов затрат на выполнение работ по техническому обслуживанию и ремонту объектов определенного вида на основании прогнозных данных по затратам.

Специфичным для организации учета затрат является использование агентских договоров, заключенных на выполнение работ по строительству и восстановлению объектов основных материальных активов предприятиями группы, где функции агента исполняет дочернее общество, а функции принципала – головная организация группы осуществляющая финансирование.

Для контроля за выполненными работами по агентским договорам предложен порядок систематизации информации в разрезе отдельно взятых текущих периодов – месяцев или более коротких, для чего предложен формат накопительного реестра выполненных работ, составляемого по объектам и по подрядчикам.

5. Проанализированы организационные особенности и усовершенствована методика учета материально-технических ресурсов организаций газовой отрасли.

Анализ действующей практики учета оборотных материальных активов в исследуемых предприятиях Группы позволил выделить особенности этого учета применительно к основной группе оборотных активов – материально - технических ресурсов (МТР) (рис. 4).

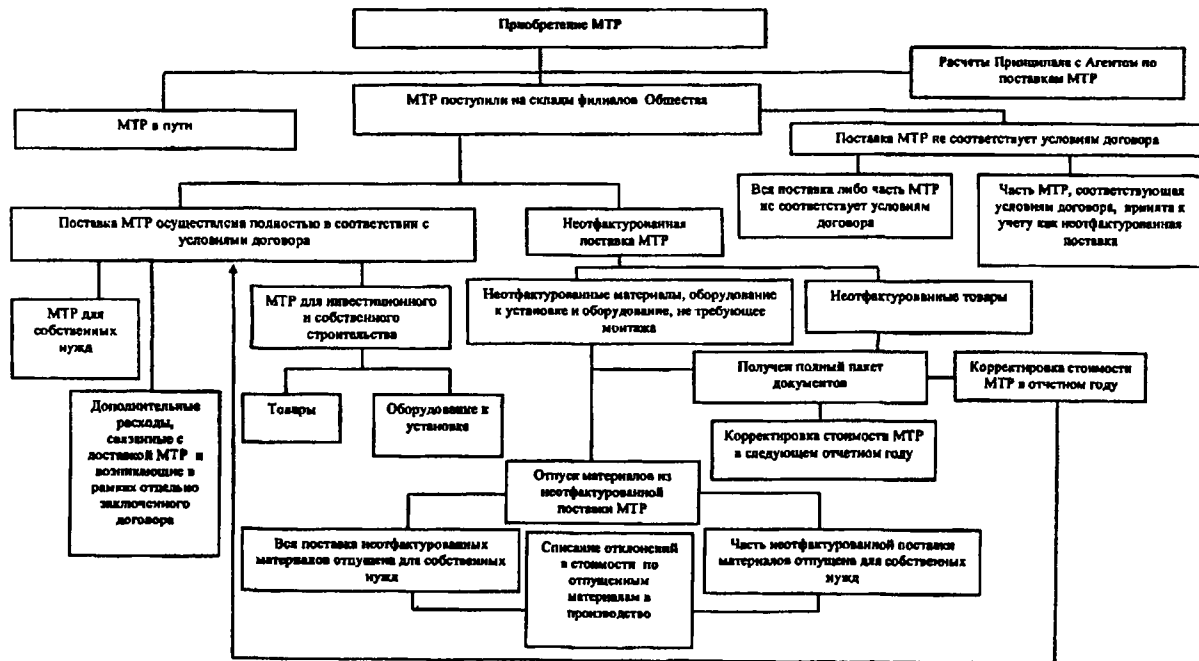


Рис. 4. Схема организации учета материально-технических ресурсов

Поставка материально-технических ресурсов осуществляется для всех исследуемых предприятий группы централизованным поставщиком на основе агентского договора, где поставщик исполняет роль агента. Принципалом является предприятие Группы (дочернее общество). Принципал поручает на основании договора выполнять посредническую услугу и заключать договоры с третьими лицами на приобретение МТР. Для целей более эффективного бухгалтерского учета предложено весь запас МТР разделить на две группы:

- блокируемый запас МТР - поступившие на склад без первичных расчетных документов материально-технические ресурсы, по которым не сформирована фактическая себестоимость с учетом всех расходов, связанных с их приобретением и которые числятся как МТР, недоступные для отпуска;

- свободно используемый запас МТР - материально-технические ресурсы, по которым сформирована фактическая себестоимость с учетом всех расходов, связанных с их приобретением и которые числятся как МТР, доступные для отпуска.

В диссертации на основе предложенного уточненного рабочего плана счетов (в части счетов учета материальных активов) приведена система бухгалтерских записей по отражению в учете материально-технических ресурсов:

- поставка которых осуществлена полностью в соответствии с условиями договора (спецификации);

- поставка которых осуществлена полностью с нарушением условий договора спецификации; и других случаев.

Уточнены аналитические позиции по отражению в учете оборудования, требующего монтажа, поступившего на склады филиалов предприятия приобретенного для строительства за счет собственных средств и в рамках договоров реализации инвестиционных проектов. Это, по мнению автора, позволяет повысить эффективность принимаемых управленческих решений.

6. Обоснованы направления развития внутреннего контроля основных и оборотных материальных активов, связанные с применением бизнес-процессного и риск-ориентированного подходов.

В диссертации охарактеризовано содержание основных этапов внутреннего контроля, включающие:

- идентификацию критических процессов;
- формализацию процессов;
- идентификацию рисков в процессах;
- оценку рисков;
- разработку контрольных процедур;
- тестирование контрольных процедур.

Отмечено, что в существующих условиях количество транзакций деятельности предприятий группы достигает сотен тысяч, что повышает количество рисков и требует обеспечение эффективности выполнения контрольных процедур на основе автоматизации процессов. Для такой практики предложено построение бизнес-процессов контроля материальных активов, используемых в деятельности организации.

На основе структуры отдельного бизнес-процесса построены рабочие бизнес-процессы контроля: основных материальных активов, оборотных материальных активов, предложена их детализация на бизнес-процессы: "контроля приобретения", "контроля выбытия", "контроля качества строительства объектов", "контроля качества модернизации объекта", "контроля качества капитального ремонта объекта", "контроля ликвидации", "контроля консервации" и других. Наложение бизнес-процессов контроля на процессы аналитического учета позволяет упростить процедуры контроля и сделать их более эффективными для риск-менеджмента.

Риски исследуемых организаций для контроля за их снижением и предотвращением классифицированы на группы и виды, что позволило определить условия, при которых эти риски более опасны для сферы материальных основных и оборотных активов.

7. Разработана комплексная методика внутреннего контроля материальных активов, основанная на процессном подходе.

В основу методики положены общие элементы организации системы внутреннего контроля:

- определение существенных показателей, формирующих информацию об эффективном использовании материальных активов;
- документирование процессов, в которых участвуют определенные ранее показатели;
- идентификация и документирование рисков;
- оценка эффективности контроля и исправление неточностей;
- выбор и документирование контрольных процедур и формирование тестовых процедур;
- проведение тестовых процедур и оценка их эффективности.

Методология создания системы ключевых показателей деятельности предприятия с учетом возможности управления рисками предполагает выполнение последовательности ряда шагов: 1 – определение ключевых показателей, 2 – распределение ответственности за выделенные показатели, 3 – создание отчетности по ключевым показателям. Под ключевыми показателями для целей исследования понимаются показатели о формировании и использовании материальных основных и оборотных активов, раскрываемые в сводной и консолидированной отчетности группы. Это позволяет выделить процессы и процедуры контроля для каждого из ключевых показателей, что важно для достижения стратегических целей развития предприятия. Каждый процесс охватывает контролем один или несколько показателей. Для контроля формирования каждого показателя предусмотрена одна из традиционных процедур, используемых в системе внутреннего контроля. Такой подход позволяет внутренний контроль сделать комплексным, а проверку ключевых показателей формирования и использования материальных активов – сквозной.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК

1. *Медведев В.С.* Учетно-аналитическое обеспечение управления материальными активами в организациях [Текст] / В.С. Медведев // Экономические науки. 2012. № 6. – 0,7 п.л.
2. *Медведев В.С.* Роль документооборота в формировании учетно-аналитической информации нефтегазовой организации [Текст] / В.С. Медведев, Л.Л. Абоянцева // Вопросы экономики и права. 2012. № 7. – 0,8 п.л. (вклад автора 0,4 п.л.).

Материалы научно-практических конференций и статьи, опубликованные в сборниках научных трудов

3. *Медведев В.С.* Факторы, влияющие на организацию учета затрат на восстановление основных средств организаций нефтегазовой отрасли [Текст] / В.С. Медведев // Интеграция бухгалтерского учета с экономическими науками и международными стандартами. Материалы международной научной конференции 13-14 ноября 2009 года. Йошкар-Ола: ООО "Стринг". 2010. – 1,0 п.л.
4. *Медведев В.С.* Проблемы учета основных активов в организациях нефтегазовой отрасли [Текст] / В.С. Медведев // Перспективы развития учетно-аналитических и налоговых направлений в XXI веке: Межвузовский сборник научных трудов по материалам научно-практической конференции студентов и аспирантов, посвященной развитию бухгалтерской и налоговой профессии: – Йошкар-Ола: ООО "Стринг", 2011. – 0,4 п.л.
5. *Медведев В.С.* Принципы организации учета материальных активов [Текст] / В.С. Медведев // Перспективы развития учетно-аналитических и налоговых направлений в XXI веке: межвузовский сборник научных трудов. Йошкар-Ола: ООО "Стринг". 2011. – 0,3 п.л.
6. *Медведев В.С.* Организация внутреннего контроля материальных активов [Текст] / В.С. Медведев // Современные проблемы экономики: Межвузовский сборник научных трудов СурГУ. - Сургут: Изд-во СурГУ, 2009. – 0,2 п.л.

Автореферат

Подписано в печать 04.09.2012 г. Заказ № К1/1203. Тираж 100 экз.

Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорт",

г. Йошкар-Ола, ул. К.Маркса, 110, т. 45-55-64